

Le novità fiscali per la chiusura del bilancio d'esercizio

Roma 26 marzo 2012

Angelo Garcea
angelo.garcea@assonime.it

Le principali novità

Le novità per tutte le imprese

- ❑ L'ACE (d.l. 201 del 2011)
- ❑ La nuova disciplina di riporto delle perdite (d.l. 98/2011)
- ❑ Il "riallineamento" delle partecipazioni di controllo (d.l. 98/2011)

Le novità settoriali

- ❑ Le modifiche alla Robin tax: aumento della aliquota dal 6,5% al 10,5 % ed estensione alle rinnovabili (d.l. 138/2011)
- ❑ Accantonamenti spese ripristino beni gratuitamente devolvibili: riduzione del plafond dal 5% all'1% (d.l. 98/2011)
- ❑ Le nuove aliquote IRAP: 4,20 per le società concessionarie (diverse da quelle autostradali), 4,65 per le banche e 5,90 per le imprese di assicurazione (d.l. 98/2011)

Gli altri temi di possibile interesse

Alcuni riguardano modifiche passate

- La rivalutazione degli immobili con effetto differito (d.l. 185 del 2008)

Altri riguardano modifiche con effetto dal 2012

- La trasformazione delle DTA in crediti di imposta (d.l. 225/2010 e d.l. 201/2011)
- La deduzione IRAP dall'IRES per la componente lavoro (d.l. 201 del 2011)
- Le modifiche in tema di società di comodo: società in perdita sistemica e beni in godimento ai soci (d.l. 138 del 2011)

L'ACE (aiuto alla crescita economica)

Fonti: art. 1 d.l. 201/2011 e d.m. 14.3.2012

Ambito soggettivo: soggetti IRES e soggetti IRPEF in contabilità ordinaria

Meccanismo applicativo: deduzione dal reddito complessivo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio

Calcolo del rendimento nozionale: base di riferimento ACE x coefficiente di rendimento annuo (3% per il 2011 e per i due periodi di imposta successivi)

Base di riferimento ACE:

Per i soggetti IRES: somma algebrica di questi componenti

- Conferimenti in denaro
- Accantonamenti di utili a riserva con eccezione di quelli destinati a riserva indisponibile
- Restituzioni ai soci

Per i soggetti IRPEF: stock del patrimonio netto contabile esistente al termine dell'esercizio 2011 e di quelli successivi

L'ACE (aiuto alla crescita economica)

Focus sui soggetti IRES

Conferimenti in denaro: rilevano solo quelli provenienti dai soci, ivi incluse le compensazioni e rinunce

Accantonamenti di utili: non contano le riserve indisponibili (perché formate da utili derivanti da atti valutativi o comunque non disponibili per alcuna forma di utilizzo)

Restituzioni ai soci: rilevano anche quelle dei conferimenti in natura

La regola limite del patrimonio netto contabile: La somma algebrica non può comunque superare il patrimonio netto contabile a fine esercizio

L'ACE (aiuto alla crescita economica)

Focus sul meccanismo applicativo

La deduzione opera in modo autonomo e indipendente:

- Il rendimento nozionale va dedotto dal reddito di impresa già computato al netto delle perdite compensabili
- l'eccedenza si riporta nei periodi di imposta successivi senza limite temporale
- L'ACE non dà mai luogo ad una maggiore perdita fiscale

Nel consolidato:

- L'ACE che eccede l'imponibile della consolidata può essere trasmesso alla fiscal unit per la compensazione con il suo reddito complessivo e l'eventuale eccedenza torna alla consolidata

In caso di trasparenza:

- L'ACE che eccede l'imponibile della trasparente viene attribuito ai soci in proporzione alla rispettiva quota di partecipazione

L'ACE (aiuto alla crescita economica)

Focus sul meccanismo applicativo

Le norme antielusive

- I conferimenti a cascata
- I finanziamenti infragruppo
- Gli acquisti di azienda e di partecipazioni
- I conferimenti provenienti dall'estero

Le particolarità per le imprese IAS adopter

- Riserve indisponibili (artt. 6 e 7 d.l.vo n. 38/05)
- Obbligazioni convertibili e warrant
- Acquisto azioni proprie

La nuova disciplina di riporto delle perdite

Nuovo regime

-Introduzione di un limite all'utilizzo delle perdite pregresse pari all' 80% dell'imponibile ed eliminazione del limite temporale . Le perdite dei primi tre periodi di imposta sono utilizzabili senza limite

-Finalità

- Stabilizzare il gettito, porre un argine a manovre di refreshing, consentire alle imprese maggiori possibilità di utilizzo delle perdite della congiuntura negativa

Decorrenza

- Anche le perdite maturate in periodi di imposta precedenti e ancora "spendibili" (2006 e successivi) – cfr. circ. 53/e del 2011

-Implicazioni sul bilancio

Per il 2011 potrebbe residuare un maggior importo di imposte anticipate IRES

es. la perdita 2010 di 100 con imposte anticipate di 27,5

utile 2011 di 100: perdite compensabili 80, Ires corrente $20 \times 27,5 \% = 5,5$

Credito per imposte anticipate residuo 5,5-

La nuova disciplina di riporto delle perdite

Focus meccanismo applicativo

Nel consolidato

- Le perdite ante consolidato: devono essere compensate con il proprio reddito, con le nuove modalità di calcolo, trasferendo il saldo positivo alla fiscal unit
- Le perdite maturate durante il regime del consolidato sono trasferite integralmente alla fiscal unit e il limite dell'80% opera in sede di riporto della perdita netta della fiscal unit

Nella trasparenza

- Regole simili valgono in caso di trasparenza: le perdite ante sono soggette a limite e devono essere compensate con il proprio reddito, quelle coeve al regime di trasparenza sono trasferite al socio integralmente e il limite dell'80% opera nel riporto delle perdite del socio

Caso particolare: coesistenza di perdite compensabili all'80% e perdite compensabili integralmente

- Secondo l'Agenzia delle entrate (Telefisco 2012) prima determino la quota dell'utile che si può abbattere con le perdite del primo tipo, partendo dall'imponibile lordo, Poi posso scegliere, con la conseguenza che il residuo imponibile può essere azzerato fruendo delle perdite del secondo tipo.

La rivalutazione degli immobili ex d.l. 185/2008

Rivalutazione operata nel bilancio 2008 ex art. 15, commi 16 e ss d.l. 185/2008

a) Rivalutazione con effetti solo civilistici:

- Il disallineamento tra valori civili e fiscali ha comportato l'iscrizione di un fondo imposte differite (scrittura del 2008: Riserva rivalutazione a Fondo imposte differite)

-Implicazioni sul bilancio 2011:

1) Gli ammortamenti del maggior valore dell'immobile (es.100) sono indeducibili e riassorbono il disallineamento

2) Occorre procedere allo storno del fondo imposte differite (es. Fondo imposte differite a imposte differite per IRES – 27,5 – e IRAP– 3,9)

b) Rivalutazione con effetti anche fiscali:

-Non vi è disallineamento anche se gli effetti sono posticipati al 2013 per gli ammortamenti e al 2014 per la rilevanza in sede di realizzo.

-Implicazioni sul bilancio 2011:

1) Gli ammortamenti del maggior valore dell'immobile (es.100) sono indeducibili

2) Occorre procedere alla rilevazione delle imposte anticipate (es. Crediti per imposte anticipate a imposte anticipate per IRES – 27,5 – e IRAP– 3,9)

Trasformazione delle DTA in crediti di imposta

Ambito oggettivo

Imposte anticipate derivanti da

- Svalutazioni di crediti non ancora dedotte da enti creditizi e finanziari (art. 106 comma 3)
- Valore avviamento e altre attività immateriali

Meccanismo applicativo di trasformazione in caso di perdita civilistica (d.l. 225 del 2010)

Es.

Quota avviamento di 100 svalutata nel 2010 e non dedotta

Imposte anticipate IRES relative all'avviamento : 27,5

Perdita civilistica 2011: 200

Patrimonio netto al lordo della perdita: 800

Imposte anticipate trasformabili : $200 * 27,5/800 = 6,875$

La trasformazione opera a partire dalla data di approvazione del bilancio che evidenzia la perdita e determina l'indeducibilità dei componenti negativi relativi alle imposte trasformate (nel nostro esempio $6,875/27,5\% = 25$)

Trasformazione delle DTA in crediti di imposta

Meccanismo applicativo di trasformazione in caso di perdita fiscale (d.l. 201 del 2011)

Es.

Avviamento di 100 interamente svalutato e ancora da dedurre per diciottesimi

Imposte anticipate IRES del 2010: es. 30

Reversal (variazione in diminuzione) da avviamento del 2011 = 5,55 (1/18 di 100)

Perdita fiscale 2011: 80 cui hanno concorso anche 5,55

Ulteriori imposte anticipate sulla perdita del 2011: 27,5% di 80 = 22

Imposte anticipate trasformabili : 27,5% di 5,5 (Reversal che ha concorso alla perdita fiscale) = 1,51

La trasformazione opera a partire dalla data di presentazione della dichiarazione che evidenzia la perdita e determina la consumazione della perdita corrispondente alle imposte anticipate trasformate (nel nostro esempio $80 - 5,5 = 74,5$)

Il credito

- non è rimborsabile né produttivo di interessi ma può essere trasferito ex art. 43 ter DPR 602/73 ed è utilizzabile in compensazione senza limiti